جامعة سعد دحلب* البليدة*

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي
13-14 ديسمبر 2011

محور المداخلة:

مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق

عنوان المداخلة:

انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات

سايج فايز
طالب دكتوراه علوم التسيير بجامعة سعد دحلب - البليدة-

ملخص:

تتجه الجزائر عبر النظام المحاسبي المالي نحو توافق دولي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS-IFRS) ، ومن أجل زيادة ثقة المتعاملين بالكشوف المالية كان لا بد من تحسين نظام المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث تسعى الجزائر من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الى ايجاد توافق دولي مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) ، وعليه تهتم هذه الورقة البحثية بمختلف الاصلاحات المحاسبية الحاصلة خلال سنتي 2010 و2011، وأثر ذلك جزئيا على مستوى محافظ الحسابات وكليا على مستوى نظام المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاح:

النظام المحاسبي المالي، بيئة أنظمة المعلومات تستعمل الحاسوب، المعايير الدولية للتدقيق، معايير تقارير محافظ الحسابات.

تمهيد:

منذ صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007، احتلت المحاسبة مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كنت عليه، اذ أصبحت المعلومات المتولدة من المحاسبة المالية تتسم بقدر معقول من الخصائص النوعية المميزة، فهي تضمن المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تضمن درجة عالية من الموضوعية وقابلية المقارنة.

وعليه فلم تعد المحاسبة المالية تسجيلات ووثائق محاسبية، بل أصبحت نظام معلومات محاسبي محوسب، تعمل في بيئة تستخدم الاعلام الآلي، وهذا ما أكده المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، وبذلك يجب أن يكون لدى المراجع معرفة كافية ببيئة أنظمة المعلومات من أجل تخطيط، تسيير، توجيه والاشراف على عملية المراجعة.

ان هناك درجة من الارتباط بين كل من المحاسبة والمراجعة، اذ أن عمل المراجع ذو الطبيعة الرقابية التحليلية وبهدف اعطاء رأي فني محايد، يبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب ذو الطبيعة الانشائية.

ان هذا الارتباط بين المحاسبة والمراجعة، كان له أثره في الجزائر، فقد أثر النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية، وبذلك فان الورقة البحثية تسعى للإجابة على الاشكالية التالية:

كيف انعكس النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات؟

ان الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تشخيص الاصلاحات المحاسبية المرافقة للتطبيق الاول للنظام المحاسبي المالي، وتوقع أثره على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بتبني المعايير الدولية للمراجعة.

لبلوغ هذا الهدف، وللإجابة على اشكالية البحث، وبالاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي، وفي اطار حدود دراسة بين سنتي 1991 و2011، سنتطرق الى العناصر التالية:

أولا: النظام المحاسبي المالي ما بين سنتي 2010 و2011

ثانيا: أثر الاصلاح المحاسبي كنظام اعلام آلي على مهنة محافظ الحسابات

ثالثا: أثر الاصلاح المحاسبي على بيئة المراجعة الخارجية

أولا: الاصلاح المحاسبي ما بين سنتي 2010 و2011

يهدف الاصلاح المحاسبي الى "ادراج المعايير الدولية للمحاسبة IAS–IFRS في منظومتنا المحاسبية المالية بما يضمن تحسين تسيير مؤسساتنا وجودة المعلومة الاقتصادية بشكل عام، حيث تتميز هذه المرجعية المحاسبية باحداث اطار تصوري جديد للمحاسبة من خلال ايضاح المبادئ والقواعد الرامية الى المزيد من الشفافية في المعلومات المالية كما يسهل تدقيق الحسابات، كما يتيح الفرصة للمؤسسات الصغيرة لتمكينها من مسك محاسبة مبسطة."[1]

وعليه فقد أصبحت المحاسبة المالية في الجزائر ذات بعد دولي، فبعد صدور القانون 07-11 بتاريخ 25-11-2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، وبدء تطبيقه سنة 2010، وبعد صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وقصد تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون 07-11، فقد صدر المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 04-04-2009، والمحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، ولحل مشكلة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي، فقد أصدرت وزارة المالية ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة تعليمة وزارية رقم 02 صادرة بتاريخ 29-10-2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، حيث ارفقت هذه التعليمة بجدول تطابق المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

ومنذ التطبيق الاجباري للنظام المحاسبي المالي، توالت اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لعدة مذكرات منهجية (note méthodologique) للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، وهي:

-المذكرة المنهجية رقم 01، المؤرخة في 19-10-2010، والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث تمثل كيفيات التحضير للانتقال الى النظام المحاسبي المالي، عبر اعدادات الانتقال وتحويل أرصدة الحسابات، اعادة المعالجة، اتمام الانتقال واعداد الكشوف المالية 2009؛

-المذكرة المنهجية رقم 02، المؤرخة في 28-12-2010، والمتعلقة بالتثبيتات المعنوية (les immobilisations incorporelles)، والتي تضمنت مفهوم التثبيتات المعنوية، كيفيات الانتقال الخاص بالتثبيتات المعنوية، والمعلومات الواجب الافصاح عنها؛

-المذكرة المنهجية رقم 03، المؤرخة في 28-12-2010 والمتعلقة بالمخزونات (Les stocks)، والتي تضمنت مختلف العمليات الخاصة بالمخزونات؛

-المذكرة المنهجية رقم 04، المؤرخة في 20-03-2011 والمتعلقة بالتثبيتات العينية (Les immobolisations corporelles)، والتي تضمنت كيفية التحول من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالتثبيتات العينية، وقد أوردت عدة أمثلة في ذلك؛

-المذكرة المنهجية رقم 05، المؤرخة في 26-03-2011 والتي تعلقت بمنفافع الموظفين (Les avantages au personnel) ، وورد فيها أمثلة عن منافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل؛

-المذكرة المنهجية رقم 06، المؤرخة في 05-05-2011، والتي تتعلق بالمصاريف والايرادات خارج الاستغلال وحسابات تكاليف الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (Les charges et produits hors exploitation et comptes de transfert de charges du PCN) ، حيث تعلقت هذه المذكرة المنهجية بكيفية الانتقال الخاصة بالحسابات (692-696-698-699-792-750-780-796-797-798)؛

-المذكرة المنهجية رقم 07 المؤرخة في 24-05-2011 والتي تتعلق بالعقود طويلة الأجل (LES CONTRATS A LONG TERME)، حيث تضمنت مختلف الاعمال المتعلقة بالانتقال الخاص بالعقود طويلة الأجل؛

-المذكرة المنهجية رقم 08 المؤرخة في 07-06-2011، المتعلقة بالأصول والخصوم المالية (LES ACTIFS ET PASSIFS FINANCIERS)، حيث تضمنت المذكرة بعض الامثلة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية الخاصة بكيفية الانتقال.

من خلال سرد توقيت صدور المذكرات المنهجية، يتضح انها تتعلق بعناصر محددة، كما أن آخر مذكرة منهجية[*] قد صدرت في 07-06-2011، ومع التوازي مع مضمون المادة 676 من القانون التجاري، والتي تلزم اجتماع الجمعية العامة العادية مرة على الاقل في السنة خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية، وفيها يشير محافظ الحسابات الى اتمام المهمة التي أسندت اليه، يؤكد على تأخر وزارة المالية في اصدار هذه المذكرة، مما يعني تأخر بعض المؤسسات التجارية في ايداع حساباتها لدى المركز الوطني للسجل التجاري[(*)]، ويتأكد ذلك من خلال تأجيل آجال ايداع الحسابات الاجتماعية الخاصة بالسنة 2010 في المركز الوطني للسجل التجاري "من 31-07-2011 الى 31-08-2011"[2] .

ثانيا: أثر الاصلاح المحاسبي كنظام اعلام آلي على مهنة محافظ الحسابات

في الجزائر يبقى مفهوم التدقيق غامض، لعدم وجود تعريف مضبوط في القانون للمهنة، فنجد مثلا في القانون 10-01 المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أنه يهدف الى شروط وكيفيات ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أي أنه يهتم أكثر بالمراجعة الالزامية، في حين يمكن لأي ادارة مؤسسة حين تقديمها للقوائم المالية الى المساهمين اعتماد مراقب مستقل ليست له علاقة بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ان محافظ الحسابات ليس مجبر على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق لعدم وجود أي قانون جزائري يجبره على ذلك، حيث أنه مجبر فقط على تطبيق مجموع النصوص القانونية والتشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والصادرة عن وزارة المالية، حيث يركز محافظ الحسابات على تطبيق الاجتهادات المهنية، حيث تطبق هذه الأخيرة حين يتولى محافظ الحسابات المهام التالية: [3]

- الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية لنتائج عمليات النشاط السابق وكذا الحالة المالية للمؤسسة عند نهاية النشاط؛

- التحقق من المصداقية والانسجام مع الحسابات السنوية للمعلومات المعطاة في تقرير التسيير المقدم من طرف المسيرين للمساهمين، الشركاء أو الأعضاء؛

- تقدير شروط خلاصة الاتفاقية بين المؤسسة المراقبة والمؤسسات أو الأجهزة التابعة لها أو مع المؤسسات التي يكون فيها للمتصرفين الاداريين ومسيري هذه المؤسسة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- الاشارة الى المسيرين والى الجمعية العامة أو الى الجهاز المداول ذو الصلاحية، كل نقص من شأنه اعاقة استمرارية استغلال المؤسسة والتي تمكن من معرفتها.

من خلال استقراء مهام محافظ الحسابات، يتضح غياب دور مراجعة أنظمة المعلومات، فالمقرر السابق تابع للقانون رقم 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولكن القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لم يبين ذلك أيضا، اذ أن الفرق البارز بين القانون 91-08 والقانون الحالي 10-01 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات وكذلك ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، هو امكانية انشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة المعتمدة، لأجل ذلك ظهر المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16فبراير 2011 والمحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، "حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين اعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آراءهم حتى في حالة الاختلاف"[4]، وعليه فالقانون الحالي لم يتكلم عن تدقيق أنظمة المعلومات كأحد المهام الواجب أداءها من طرف محافظ الحسابات بالرغم من صدور المرسوم التنفيذي رقم 09-110 والمحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، ولكن هذا القانون جديد نسبيا، مما يستوجب صدور مراسيم تنفيذية وقرارات متعلقة به جديدة مستقبلا، ربما ستنص على تدقيق أنظمة المعلومات.

من خلال المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07-04-2009 والمحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، يعتبر نظام اعلام آلي ربط بين موارد مادية وبرامج اعلام آلي، يمكن من خلاله:[5]

- الحصول على معلومات في شكل تعاقدي أو تنظيمي؛
- معالجة هذه المعلومات؛
- بلورة هذه المعطيات أو النتائج في أشكال مغايرة.

يهدف نظام المعلومات الى تمكين جميع أولئك الذين يتخذون القرارات والترتيبات اللازمة للعناصر التي تمكنهم من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب،[6] لذلك تؤثر بيئة أنظمة المعلومات على: [7]

- الاجراءات المطبقة من طرف المدقق للحصول على معرفة كافية للأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية؛
- الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتأصلة والمرتبطة بالمراقبة التي تسمح للمراجع بتقييم خطر المراجعة؛
- تصميم وتنفيذ الاجراءات الاختبارية ومراقبة الظروف الضرورية للوصول الى هدف المراجعة.

كما نضيف أن المعيار الدولي للتدقيق ISA(⊗) 401 التدقيق في بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب قد ألغي، وبذلك فان أنظمة المعلومات أصبحت من البديهيات، حيث "تصمم أنظمة المعلومات الحالية بقاعدة بيانات، لذلك يجب على محافظ الحسابات اعطاء أولوية لكل التكنولوجيات الجديدة، لاستخراج كميات مهمة لبيانات نظام معلومات زبائنه في اطار مهمته، لقد اتخذت المؤسسات خطوة هامة في القرارات التي تعتمد على الآلة، من خلال تبني جوانبها التطبيقية الجديدة، وبذلك فان محافظ الحسابات يعد عينات الاستبيان ويجيب بدقة أكبر لحوائجه المهنية".[8]

ثالثا: أثر الاصلاح المحاسبي على بيئة المراجعة الخارجية

يمثل تقرير محافظ الحسابات أهم جزء في مهمته، حيث أن هدفه النهائي هو اعداد تقرير حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسة، وقد ركزت المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ضرورة اعداد ما يلي:[9]

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ولتطبيق اعداد هذه التقارير، صدرت معايير تحدد تقارير محافظ الحسابات، وهي:[10]

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول اجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛

- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

وفقا لأحدث تعديل من طرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB (**) والى غاية 01-01-2010، يبلغ عدد المعايير الدولية للمراجعة ISA ستة وثلاثون معيارا، أحد عشر معيار منها قد تم تعديلها واعادة صياغتها (Revues et remaniées)، وهي:

- ISA 200 الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق؛
- ISA 260 الاتصال مع القائمين على الحاكمية والادارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية؛
- ISA 320 الاهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق؛
- ISA 402 الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم خدمات من مؤسسات اخرى؛
- ISA 450 تقييم الاخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق؛
- ISA505 المصادقات الخارجية؛
- ISA540 التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة؛
- ISA 600 اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها اعمال مدققي عناصر تلك البيانات)؛
- ISA620 استخدام عمل الخبير؛
- ISA 705 تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل؛
- ISA800 اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة.

واحد وعشرون معيار منها قد تم اعادة صياغتها، وهي:

- ISA210 الاتفاق على شروط التعيين؛
- ISA220 مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية؛
- ISA230 توثيق التدقيق؛
- ISA240 مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية؛
- ISA250 النظر في القوانين والانظمة في تدقيق البيانات المالية؛
- ISA300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية؛
- ISA315 تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها؛
- ISA330 إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة؛
- ISA500 أدلة التدقيق؛
- ISA501 أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة؛

- ISA510 التدقيق لأول مرة– الارصدة الافتتاحية؛
- ISA520 الاجراءات التحليلية؛
- ISA530 العينات الاحصائية في التدقيق؛
- ISA550 الأطراف ذلت العلاقة؛
- ISA560 الاحداث اللاحقة؛
- ISA570 استمرارية المؤسسة؛
- ISA580 التأكيدات الكتابية؛
- ISA610 استخدام عمل المدقق الداخلي؛
- ISA700 تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات؛
- ISA710 المعلومات المقارنة – مقارنة الارقام والبيانات المالية المتقابلة؛
- ISA720 مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الاخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة.

أربعة معايير جديد يبدأ سريانها بدءا من 15-12-2009، وهي:

- ISA265 الاتصال مع القائمين على الحاكمية والادارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية، كان جزء من المعيار 260؛
- ISA706 الفقرة الايضاحية المركزة وفقرات الامور الاخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل، كان جزء من المعيار ISA505 تم اصداره في أبريل 2009؛
- ISA805 اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية، كان جزء من المعيار ISA 800؛
- ISA810 تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية، كان هذا المعيار جزء من المعيار ISA 800، تم اصداره في أبريل 2009؛

من خلال ملاحظة المعايير الدولية للمراجعة، و المعايير التي تحدد تقارير محافظ الحسابات، يتبين أن هناك تقارب بينها، نجده من خلال الجدول التالي:

الجدول الأول: توافق المعايير الدولية للمراجعة وتقابلها مع معايير تقارير محافظ الحسابات

المعيار الوطني المستقبلي	رقم المعيار الدولي المقابل أو القريب منه
معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر	200، 220، 540، 700، 705، 706، 720، 810.
معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة	200، 220، 240، 700، 705، 706، 710، 720، 810.
معيار حول الاتفاقيات المنظمة	210، 250، 260، 265، 501، 580.
معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات	805
معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	805
معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية	805
معيار حول اجراءات الرقابة الداخلية	230، 300، 315، 320، 330، 402، 450، 500، 501، 520، 600، 601، 620.
معيار حول استمرارية الاستغلال	560، 570، 800.
معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان	805
معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال	805
معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال	805
معيار يتعلق باصدار بقيم منقولة أخرى	805
معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم	805
معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم	805
معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة	805

المصدر: من اعداد الطالب، حسب رأيه الشخصي.

ان وضع الجدول السابق، ما هو الا مجرد احتمالات، ربما سيعتمدها المشرع الجزائري، فصدور معايير تقارير محافظ الحسابات لا يعني بالضرورة أنها تمثل المعايير الدولية للتدقيق أو تقاربها، الا أنها تعتبر خطوة هامة في الاصلاح المحاسبي، وفيما يلي، سنقوم بتبرير رأينا الشخصي في محاولة مقابلة أو التقارب بين المعايير الدولية للمراجعة وبين **تسمية** معايير تقارير محافظ الحسابات:

المعيار 200 الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، يمكن ادراجه ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر، كما يمكن ادراجه ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، لأن المعيار يهدف الى الحصول على تأكيدات بخلو القوائم المالية ككل من الأخطاء وبالتالي المصادقة على القوائم المالية، و في جميع الحالات عندما لا يمكن الحصول على التأكيدات المعقولة وكتابة تقرير مدقق الحسابات للرأي المتحفظ قد يكون ليس كافي في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقارير لمستخدمي القوائم المالية ، فتتطلب معايير التدقيق الدولية من مدقق الحسابات عدم ابداء رأي أو الانسحاب أو الاستقالة من عملية التدقيق، إذا سمحت القوانين والانظمة بذلك.

المعيار 210 الاتفاق على شروط التعيين، تم ادراجه ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لأن المعيار ISA 210 يهدف الى التأكيد بأن هناك فهم مشترك بين مدقق الحسابات والإدارة ، وحسب حالة القائمين على الحاكمية على شروط التعيين لعملية التدقيق.

معيار 220 مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية، تم ادراجه ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر، وفي معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛ لأن المعيار يركز على جودة تقرير مدقق الحسابات، وهذه الجودة تتناسب طرديا مع معيار المصادقة، والعكس صحيح.

معيار 230 توثيق التدقيق، تم تصنيفه مع معيار اجراءات الرقابة الداخلية، لأن الهدف من توثيق التدقيق هو تخطيط وتنفيذ اجراءات المراجعة.

معيار 240 مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية، تم تصنيفه ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، لأن هذا المعيار يستجيب لحالات الغش، التي تؤدي الى رفض المصادقة.

معيار 250 النظر في القوانين والانظمة في تدقيق البيانات المالية، تم تصنيفه ضمن معيار حول الاتفاقيات المنظمة، لأن هدف المعيار هو الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في عملية تدقيق الحسابات بشأن الامتثال لأحكام القوانين والأنظمة بشكل عام.

معيار 260 والمعيار 265، صنف ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لأن الاتصال مع القائمين على الحاكمية يكون لهدف اعطائهم نظرة عن نطاق وتوقيت عملية التدقيق، والتي هي ضمن الاتفاقية المنظمة.

معيار 300 و315، 320 و330، 402 و450، 500، صنف ضمن معيار اجراءات الرقابة الداخلية، لأن التخطيط وتقييم المخاطر الجوهرية، وكذلك الأهمية النسبية يمثل أحد الاجراءات الهامة في الرقابة الداخلية، والمراجعة بشكل عام، كما أن فهم وطبيعة الخدمات المقدمة من الخدمات المزودة من مؤسسات أخرى، وأيضا الحصول على أدلة كافية، تعتبر من اهم اجراءات المراجعة.

المعيار 501 يمكن ادراجه ضمن اجراءات الرقابة الداخلية لأن هدف المدقق من خلال المعيار هو الحصول على أدلة اثبات ملائمة ومناسبة، كما يمكن ادراجه ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لأن المعيار يهدف الى الاستفسار عن الدعاوي القضائية والمطالبات المتعلقة بالمؤسسة واكتمال معلوماتها.

المعيار 520 صنف ضمن اجراءات الرقابة الداخلية، لأنه يعبر عن الاجراءات التحليلية التي تعتبر صلب اجراءات الرقابة الداخلية.

المعيار 540 صنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، لأن المصادقة تتعلق بضرورة الافصاح عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

المعيار 550 صنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو عدم المصادقة، لأن المعيار يتطلب تحديد الاطراف ذات العلاقة للحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة فيما اذا كانت العلاقات والمعاملات مع الاطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها ومعالجتها المحاسبية والافصاح عنها بشكل مناسب وفقا لاطار التقارير المالية المطبقة.

المعيار 560 الأحداث اللاحقة والمعيار 570 استمرارية المؤسسة صنف ضمن معيار استمرارية الاستغلال، لأن الافصاح عن الأحداث اللاحقة يبرر استمرارية المؤسسة في السنوات المقبلة.

المعيار 580 صنف ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لان المعيار يهدف الى الحصول على اتفاق أو بيان خطي من القائمين على الادارة بأنهم زودوه بكامل المعلومات التي يحتاجها.

المعيار 600، 601 و620 صنف ضمن اجراءات الرقابة الداخلية، لأن الاتصال مع مدققي القوائم المالية سيحدد نطاق وتوقيت المراجعة.

المعيار 700 و705 والمعيار 706 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، لان هدف المعايير هو ابداء الرأي.

المعيار 710 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، لأن المعلومات المقارنة تساعد في ابداء الرأي.

المعيار 720 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، لأن البيانات المدققة التي تحتوي على بيانات أخرى تؤثر على رأي المدقق.

المعيار 800 يصنف ضمن اجراءات الرقابة الداخلية، لأن المعيار يهتم بحالات التنافي التي يجب أن يتأكد منها المدقق قبل البدء في عملية المراجعة، أو عند تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية.

المعيار 805 يتعلق بالإبلاغ بطريقة مناسبة عن **أحد حسابات القوائم المالية**، لذلك فهو يوافق المعايير التالية:

- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق باصدار بقيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

المعيار 810 يتعلق بتقرير مدقق الحسابات استنادا الى الادلة التي وصل اليها أي أنه يتعلق بمعيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة.

الخلاصة:

من خلال ما تقدم خلال هاته الورقة البحثية، يتضح أن النظام المحاسبي المالي قد أثر كثيرا على الممارسة المحاسبية في الجزائر، تحديدا على مستوى مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، حيث تؤثر هذه الأخيرة على الادارة المحاسبية بالمؤسسة، وكذلك على محافظ الحسابات، لذلك سيواجه كل من الاطار المحاسبي بالمؤسسة والمحاسب القانوني تحدي التكنولوجيات الجديدة.

ان النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، استوجب تعديل القانون المتعلق بممارسة مهنة التدقيق، حيث ظهر مرسوم تنفيذي يجبر اعداد تقارير محافظي الحسابات وفق معايير محددة تتوافق والمعايير الدولية للتدقيق، مما يستوجب أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في ظل الاصلاح المحاسبي، لكن هذا لا يعني أن هناك علاقة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية للتدقيق، فلا نجد مثلا معيار تدقيق يتكلم عن تدقيق المخزونات، والذي يمثل أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

النتائج:

ان توالي صدور المذكرات المنهجية الخاصة بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي، يؤكد على حرص وزارة المالية على حل مشكلة الانتقال من المخطط الى النظام، الا أن صدورها الموازي للتطبيق الاجباري للنظام المحاسبي المالي، أثر على ظروف الانتقال، مما سبب تأخر المؤسسات التجارية في ايداع حساباتها الاجتماعية لدى المركز الوطني للسجل التجاري في الآجال القانونية؛

ان القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا يختلف كثيرا عن القانون 91-08، باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات وكذلك ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، هو امكانية انشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة المعتمدة، الا أن المراسيم التنفيذية والقرارات المتعلقة به أظهرت اصلاحات جديدة بالمقارنة مع القانون السابق.

ان صدور معايير تقارير محافظ الحسابات، لا يعني بالضرورة أنها تمثل المعايير الدولية للتدقيق أو تقاربها، الا أنها تعتبر خطوة هامة في الاصلاح المحاسبي، ودليل على الاقتراب من تبني المعايير الدولية للتدقيق.

التوصيات:

يوجب النظام المحاسبي المالي باعتباره كنظام اعلام آلي، من محافظي الحسابات أو المدققين بشكل عام، من الرفع من مؤهلاتهم العلمية فيما يخص تكنولوجيا المعلومات والاتصالات؛

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC(+) المنظمة المهنية المهتمة بعولمة المحاسبة، لذلك فان العضوية بها ستضمن ممارسة مهنية عالية الجودة، اذ أن الاقتصار فقط على معايير وطنية سيحل المشكلات المحاسبية الداخلية بدون مقاييس دولية؛

ترتبط المعايير الدولية للتدقيق بمعايير مراقبة الجودة وكذلك معايير القطاع العام، حيث يتم اصدار هذه المعايير من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما أن الاتحاد قد أصدر في 10 نوفمبر 2011 الطبعة الثالثة من دليل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وبما أن البيئة التنافسية العالمية في تغير مستمر، فمن الواجب التفكير في تبني هذه المعايير التي تزيد من جودة عملية التدقيق وتوسع في نطاقها، بالموازاة مع تبني المعايير الدولية للمراجعة.

الاحالات والمراجع

[1] Ministère des finances, finance infos, bulletin mensuel édité par le ministère des finances, n=18, mars 2009 , p03.

(*) في اطار حدود الدراسة.

((*)) طبقا لأحكام الفقرة 03 من المادة 717 من القانون التجاري، يتم ايداع الحسابات الاجتماعية للمؤسسات التجارية لدى المركز الوطني للسجل التجاري في أجل شهر واحد بعد تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي تفصل في الحسابات الاجتماعية للسنة المالية المعتبرة، وطبقا للمادة 676 من القانون التجاري، ينعقد اجتماع الجمعية العامة، خلال الفترة التي تمتد بين الفاتح جانفي من السنة التي تلي قفل السنة المالية الى غاية الثلاثون جوان من نفس السنة.

[2] http://www.cnrc.org.dz/fr/src/article.php?id=70 10-11-2011.

[3] المادة 02 من المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02-02-1994.

[4] المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16-02-2011 والذي يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 05 ، 20-02-2011، ص 06.

[5] المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07-04-2009 والمحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 21، 08-04-2009، ص 04.

[6] André Deyrieux, Le système d'information, nouvel outil de stratégie: Direction d'entreprise et DSI, Maxima, Paris, 2004, p10.

[7] Hugues Angot, Christian Fischer, Baudouin Theunissen, Audit comptable, Audit informatique, de Boeck & Larcier, Bruxelles, 3éme édition, 2004, p 262.

(⊗) International Standards on Auditing.

[8] Benoit-René Riviére, contrôle des comptes par le commissaire aux comptes à l'aide de l'analyse de données, revue francaise de comptabilité, N=°433, Paris, juin 2010; p 69.

[9] القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 42، 11-07-2010، ص 07.

[10] مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26-05-2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال أجال ارسالها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 30، 01-06- 2011، ص 19.

(**) IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board

(+) IFAC: International Federation of Accountants.